

# RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE INGRESOS EN LA ACTIVIDAD HOTELERA

Área: Técnica

**Tema: 1. Teoría Contable - Subtema: 1.3 Aplicación de cuestiones relacionadas con la medición del patrimonio y determinación de los resultados en actividades especiales: agropecuarias, construcción, minería, forestal y otras.**

C.P. Gustavo R. Rondi. Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas.  
Profesor Titular Regular, Antigüedad 27 años;

C.P. María del Carmen Casal. Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas.  
Profesora Adjunta Regular. Antigüedad 29 años;

C.P. /L.A. Marcelo Javier Galante. Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas. Profesor Adjunto Regular. Antigüedad 21 años;

C.P. /L.A. Melisa Gómez. Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas  
Jefa de Trabajos Prácticos Regular. Antigüedad 11 años;

C.P. /L.A. Valeria Gía Levra, Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas.  
Jefa de Trabajos Prácticos Regular. Antigüedad 10 años.

*gustavorondi@gmail.com, carmencasal2010@gmail.com, galantemarcelojavier@gmail.com,  
melisagomezcp@gmail.com, vlegiailevra@hotmail.com*

## Resumen

La actividad hotelera constituye un eslabón fundamental en la cadena de valor de la industria turística, siendo el turismo uno de los sectores económicos con mayor crecimiento a nivel mundial, convirtiéndose en uno de los principales actores del comercio internacional.

Existen diversas modalidades para la gestión de un emprendimiento hotelero entre las que destacamos: los hoteles en propiedad, en gerenciamiento, en régimen de alquiler en franquicia, afiliación a una cadena hotelera, entre otras. Tanto las diferentes modalidades, como el hecho que la actividad hotelera presenta características generales y económico-financieras particulares que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales, se requieren enfoques específicos vinculados con la información contable, las finanzas y el control de gestión.

En ese orden, en este trabajo abordamos el análisis del reconocimiento de los ingresos de la actividad hotelera. Consideramos que es una de las cuestiones que adquieran mayor relevancia en relación con la información contable y las necesidades de sus usuarios, habida cuenta que normalmente la facturación de los ingresos no coincide con el devengamiento de los mismos.

Los ingresos por servicios de la actividad hotelera deben reconocerse en los períodos en que se prestan. En el desarrollo de este trabajo hemos analizado la incidencia de aspectos específicos de la actividad en el reconocimiento y medición de los ingresos de la misma y que explican la diferencia entre los ingresos facturados y los devengados, tales como el cobro y facturación de anticipos de clientes y el devengamiento de ingresos por huéspedes in house al cierre del período contable.

Un caso particular se presenta al recibir anticipos en moneda extranjera, tal como sucede en algunos destinos turísticos de nuestro país. Sobre esta cuestión, nuestra postura va en consonancia con lo planteado por la Interpretación - CINIIF 22, y que es coincidente con la planteado por E. Fowler Newton, en torno a que los ingresos deben medirse al tipo de cambio del momento del cobro del anticipo, y no al de la prestación del servicio.

En la búsqueda de la adecuada correlación entre ingresos y gastos, consideramos que deben aplicarse los fundamentos del método del impuesto diferido a la contabilización del impuesto sobre los ingresos de la actividad, teniendo en cuenta que pueden existir diferencias significativas entre los ingresos devengados en un mes y la facturación del mismo.

Finalmente, hemos mostrado algunos de los principales indicadores económicos vinculados con los ingresos en la actividad hotelera, utilizados como medida del desempeño de la gestión.

**Palabras clave:** Actividad hotelera, Ingresos, Reconocimiento y medición, Indicadores de desempeño

## 1. Introducción

La actividad hotelera constituye un eslabón fundamental en la cadena de valor de la industria turística. El turismo se ha convertido en uno de los sectores económicos con mayor crecimiento a nivel mundial, convirtiéndose en uno de los principales actores del comercio internacional.

Dentro de este sector, la actividad hotelera es una gran demandante de empleo, lo que realza su importancia relativa en un contexto donde la fuerza laboral se ve permanentemente amenazada por la implementación de nuevas tecnologías, la mecanización y la automatización de procesos. Esto toma una mayor significatividad si pensamos en la ciudad de Mar del Plata como uno de los principales destinos turísticos de la República Argentina, uno de los centros más poblados del país y que registra altas tasas de desocupación o subocupación.

Existen múltiples modalidades de gestión de un emprendimiento hotelero, entre las que se destacan: los hoteles en propiedad, en gerenciamiento, en régimen de alquiler en franquicia, afiliación a una cadena hotelera, entre otras.

Dadas estas diferentes modalidades, así como el hecho que la actividad hotelera presenta características generales y económico-financieras particulares que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales, se requieren enfoques específicos vinculados con la información contable, las finanzas y el control de gestión.

Una de las cuestiones que adquieran mayor relevancia en relación con la información contable y las necesidades de sus usuarios, en la actividad hotelera, es el reconocimiento de los ingresos, habida cuenta que normalmente la facturación de los ingresos no coincide con el devengamiento de los mismos.

En este trabajo repasaremos los criterios de reconocimiento y de medición en general planteados por las normas contables profesionales argentinas, las normas internacionales de información financiera y la doctrina. Sobre la base de los mismos, analizaremos su aplicación específica a la actividad hotelera, considerando cuestiones generales y particulares de la misma. Asimismo plantearemos nuestra postura respecto de algunas cuestiones que presentan tratamientos alternativos, explicitando los fundamentos del caso.

Por último, presentaremos los principales indicadores económicos vinculados con los ingresos en la actividad hotelera, los cuales se utilizan como medida del desempeño de la gestión, por lo que adquiere suma importancia el criterio que se adopte a la hora de reconocer los ingresos de un período determinado.

## 2. La actividad hotelera. Características.

La actividad hotelera constituye un eslabón fundamental en la cadena de valor de la industria turística. Como informa la Organización Mundial del Turismo (OMT), el turismo viene experimentando un continuo crecimiento y una profunda diversificación, siendo uno de los sectores económicos que crecen con mayor rapidez a nivel mundial, convirtiéndose en uno de los principales actores del comercio internacional.

La hotelería, es una actividad de servicios, y como tal es una gran demandante de empleo. Ello realza su importancia relativa en un contexto donde la fuerza laboral se ve permanentemente amenazada por la implementación de nuevas tecnologías, la mecanización y la automatización de procesos. Esto toma una mayor significatividad si pensamos en la ciudad de Mar del Plata como uno de los principales destinos turísticos de la República Argentina, uno de los centros más poblados del país y que registra altas tasas de desocupación o subocupación.

Las principales modalidades de gestión de un emprendimiento hotelero son:

- Hoteles en propiedad: modalidad tradicional de la hotelería, (y la más presente en nuestra ciudad y país) donde el propietario (término usado en forma genérica, puede ser una persona humana o jurídica) invierte en la construcción o adquisición del hotel y posteriormente gestiona el negocio, llevando a cabo íntegramente la explotación hotelera.
- Hoteles en gerenciamiento: donde el propietario contrata a una empresa de gestión hotelera para que lleve adelante el gerenciamiento del hotel a cambio de lo que se denomina una “tarifa de gestión” (Management fee), la cual está vinculada con el éxito de su gestión. Esta modalidad, que actualmente está incrementando su participación en la actividad hotelera a nivel mundial, separa el negocio inmobiliario del hotelero, dejando el primero en mano de un inversionista que realiza el desembolso, centrándose el segundo en la gestión del negocio. En el balance del hotel, el management fee integrará sus gastos.

- Hoteles en régimen de alquiler. La empresa hotelera toma un establecimiento en alquiler y lo gestiona a cambio de pagar una tarifa por el alquiler al propietario. La misma suele ser fija, pero podría tratarse también de una tarifa variable en función a determinados indicadores de la evolución del negocio. Así, el arrendador percibe un pago de alquiler, que el hotelero incluirá como un gasto en el balance del hotel.
- Hoteles en Franquicia: una compañía hotelera, concede una franquicia (permitiendo el uso de su marca y aportando el conocimiento del negocio -know how), a otra empresa que explotará el hotel, a cambio de una determinada tarifa. Dicha tarifa se compone generalmente de un monto fijo más un variable en función de resultados. Tanto el balance como la cuenta de resultados corren por cuenta del franquiciado, quien incluirá dentro de sus costos la tarifa abonada al franquiciante. En tanto que el franquiciante contabilizará la tarifa que percibe como ingreso y el valor de los servicios de asesoramiento prestados como gasto, similar a un negocio de consultoría.
- Afiliación a una agrupación hotelera, que supone el acceso a una central de reservas, a una estructura comercial, y a la representación a nivel nacional e internacional.

Dado que esta actividad puede desarrollarse en diferentes modalidades y que presenta características generales y económico-financieras particulares que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales, se requieren enfoques específicos vinculados con la información contable, las finanzas y el control de gestión.

### **3. Reconocimiento y medición de ingresos en general**

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se generen los flujos de fondos relacionados.

Al referirnos a los ingresos, la RT FACPCE N° 16 (1) los define como "...los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.

Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios, pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria."

Con relación al reconocimiento y medición de ingresos dicha norma establece que los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando pueda considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica. Esto habitualmente ocurre en general cuando se transfiere la propiedad de los bienes, por ejemplo, con la entrega de los bienes vendidos en un establecimiento del comprador o en algún medio de transporte a su cargo. Indica la norma que también se reconocerán como resultados los acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones provenientes de acontecimientos internos o externos al ente que motiven cambios en las mediciones contables de activos o pasivos, de acuerdo con los criterios establecidos en la misma.

La medición de los ingresos se hará empleando los criterios de medición contable de los activos incorporados o de los pasivos cancelados. Un ejemplo: en la venta a crédito de un bien, el ingreso se medirá por el valor del crédito incorporado, que será el precio de contado de lo vendido. E. Fowler Newton (2) opina, con criterio que compartimos, que cuando un ingreso implica la desaparición de una obligación, lo más razonable parece ser que el primero se mida por importe que tenía el pasivo inmediatamente antes del reconocimiento del ingreso, ya que ese es el producido de la operación. Ya volveremos sobre esta cuestión al abordar el tema de anticipos de clientes percibidos en moneda extranjera, situación de práctica habitual en la actividad hotelera.

Las normas argentinas no refieren en particular al reconocimiento y medición de ingresos por prestaciones de servicios. Siguiendo los criterios generales, los ingresos por servicios deberían reconocerse en los períodos en los que se prestan, que pueden no coincidir con los de su facturación.

Por su parte, las Normas Internacionales de Información Financiera, a través de la NIIF 15 (3) plantean que una entidad debe reconocer sus ingresos ordinarios de forma que la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes se registre por un importe que refleje la contraprestación que la entidad espera que le corresponda a cambio de dichos bienes o servicios. Esta norma debe aplicarse a cada contrato con carácter individual. No obstante, se permite un tratamiento colectivo siempre que exista una expectativa razonable que el efecto en los estados financieros no diferirá significativamente del que resultaría de aplicarla a cada contrato en forma individual.

A su vez plantea un modelo para el reconocimiento de los ingresos que se divide en cinco pasos:

1. Identificar el contrato con el cliente
2. Identificar las obligaciones separadas del contrato
3. Determinar el precio de la transacción
4. Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato
5. Contabilizar ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

#### **4. El reconocimiento de ingresos en la actividad hotelera 4.1 Aspectos generales**

En la actividad hotelera la principal fuente de ingresos está dada por los servicios de alojamiento de huéspedes. Por otra parte, depende del tipo de establecimiento podrán tener ingresos por servicios de restaurant y bar, servicios de desayuno, servicios de spa, venta bebidas y alimentos en minibar en la habitación, servicios de lavandería, servicios de parking, servicios de eventos, alquiler de salones y otros.

Considerando lo analizado en la sección anterior, los ingresos por servicios de la actividad hotelera deben reconocerse en los períodos en que se prestan. La facturación de los ingresos no coincide normalmente con el devengamiento de los ingresos, ya que la misma se realiza al finalizar la estadía del huésped en el hotel (en el check out). Así, una estadía de una semana, fue devengando ingresos por alojamiento diariamente pero solo se emite una factura por el total de los días de alojamiento al finalizar la estadía completa. Dicha facturación será por el total de los ingresos prestados o, en el caso de que el huésped hubiera pagado anticipos antes de ingresar al hotel para garantizar su reserva, la facturación será por la diferencia entre el monto total de los servicios y los importes anticipados. Esto es así porque cada vez que el hotel perciba anticipos, debe emitir la factura correspondiente a los mismos. Al percibir dichos anticipos nace un pasivo para el hotel que será cancelado al prestar los servicios correspondientes.

Estas modalidades de facturación tienen su origen, en Argentina, en la legislación correspondiente al impuesto al valor agregado, que con respecto al nacimiento de hecho imponible establece en el inciso b) de su artículo 5o que en el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, se produce en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

#### **4.2 Aspectos particulares**

##### **4.2.1 Los huéspedes in house.**

Como venimos comentando, los ingresos por servicios de alojamiento y otros relacionados, se devengan diariamente, por lo que incluye los ingresos correspondientes a los huéspedes alojados en el hotel al cierre del día, los huéspedes in house. De tal forma, al cierre de un mes, tendremos pasajeros alojados por los cuales no se han facturado aún los ingresos devengados, excepto en lo que corresponda a anticipos que hubieran pagado. Los saldos de huéspedes in house al cierre de cada mes constituyen unas de las causas de diferencias entre la facturación del hotel y sus ingresos devengados. Por ejemplo, tenemos una habitación ocupada a cierre de mes por huéspedes que iniciaron su estadía en la misma el día 25 de dicho mes y se retiraron el día 5 del mes siguiente. En dicho caso, suponiendo un mes de 30 días, los ingresos por 5 días de alojamiento se deben reconocer en el mes del inicio de la estadía y los ingresos por los otros 5 días de alojamiento se deben reconocer en el mes siguiente, en el que finalizaron su estadía. Con respecto a la facturación, la práctica habitual es que la misma se realice al finalizar la estadía, ya que allí terminó la prestación del servicio. Es decir, que los ingresos por los 10 días de alojamiento serán facturados en el mes de finalización de la estadía, generándose una diferencia entre los ingresos devengados y los facturados.

A efectos de brindar un ejemplo presentamos seguidamente la nota a los estados financieros de Melia Hotels International S.A. al 31/12/2018 (9):

### 3.11 Reconocimiento de ingresos

Los ingresos operativos se valoran por el valor razonable de la contraprestación recibida o a recibir, y representan los importes a cobrar por los bienes vendidos, netos de descuentos, devoluciones y del impuesto sobre el valor añadido. Los ingresos ordinarios se reconocen cuando el ingreso se puede medir con fiabilidad, es probable que la entidad vaya a recibir un beneficio económico futuro y cuando se alcancen determinadas condiciones para cada una de las actividades del Grupo que se describen a continuación. El Grupo basa sus estimaciones de devolución en resultados históricos, considerando el tipo de cliente, el tipo de transacción y las circunstancias específicas de cada acuerdo.

#### *Venta de habitaciones y otros servicios relacionados*

El ingreso procedente de la venta de habitaciones y otros servicios relacionados se reconoce diariamente en función de los servicios prestados por cada establecimiento hotelero, e incluyendo los clientes "en casa", es decir, aquellos que todavía se hospedan en el hotel a la hora de cierre de la producción diaria.

#### 4.2.2 Los anticipos de clientes y la medición de los ingresos relacionados.

Es de práctica habitual en la actividad que los hoteles exijan a sus futuros huéspedes el pago total o parcial, del importe correspondiente a los servicios de alojamiento por el total de la estadía a reservar.

Al percibirse dichos anticipos se genera un pasivo para el ente, que representa una obligación de prestar servicios de alojamiento en las fechas reservadas. Este rubro puede ser de gran significación en muchos hoteles, sobre todo en aquellos que son muy demandados, por lo que sus servicios son contratados con bastante anticipación. Como ya hemos comentado también, al percibirse el anticipo debe emitirse la factura correspondiente, siendo por lo tanto los anticipos facturados pendientes de aplicación otra de las causas de la diferencia entre los ingresos devengados en un mes y la facturación de dicho mes. Cuando el hotel presta los servicios cuyo precio ya fue percibido anticipadamente, se reconoce el ingreso y se da de baja el pasivo correspondiente.

Veamos un ejemplo. Un cliente realiza una reserva por tres noches a una tarifa de \$ 200 por noche, debiendo abonar como anticipo el 50% de la estadía, la suma de \$ 300. Al realizar el pago del anticipo, el hotel reconoce un pasivo de \$ 300. Luego, cuando el huésped se aloje, se irán devengando ingresos diarios de \$ 200, devengándose un total de ingresos de \$ 600, con contrapartida en un activo por \$ 300 que podrá ser el efectivo recibido o una cuenta a cobrar, y en una disminución de pasivo por otros \$ 300, por el anticipo que se da de baja.

Un tema especial es el tratamiento de anticipos correspondientes a servicios tarifados en una moneda extranjera, en Argentina usualmente en dólares. Nuestro país tiene determinados destinos en los cuales una proporción muy alta de la venta corresponde a turistas extranjeros, como por ejemplo en El Calafate, Provincia de Santa Cruz. Por ende la mayoría de los servicios están tarifados en dólares. En dicho caso surge la duda de cómo deben medirse los ingresos, cuando se han recibido anticipos en moneda extranjera, en distintas fechas con distintos tipos de cambio, y diferentes al de la fecha en la que se prestan los servicios.

Por ejemplo, se anticipa el 100% de una reserva por cuatro noches, abonándose la suma de USD 800 a un tipo de cambio de \$ 45. Por ende, se mide el anticipo en la contabilidad en \$ 36.000. Luego, en la fecha en que se prestan los servicios y se cancela el pasivo no monetario, el tipo de cambio era de \$ 60. La duda es, ¿a qué valor deben medirse los ingresos devengados? ¿En la suma de \$ 36.000 o en la suma de \$ 48.000? Si se optara por la segunda alternativa habría que reconocer un resultado por tenencia negativo del anticipo recibido. Nosotros nos inclinamos por la posición de que en el caso planteado el ingreso debe medirse en la suma de \$ 36.000, por los fundamentos que desarrollaremos a continuación.

El primer antecedente importante que queremos destacar sobre esta cuestión lo tenemos en la Interpretación - CINIIF 22 (4) *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*. Dicha Interpretación, es emitida al recibirse inicialmente una consulta que abordaba específicamente las circunstancias en las que una entidad reconoce un pasivo no monetario que surge del cobro de una contraprestación anticipada, antes de que reconozca los ingresos de actividades ordinarias relacionadas. En la Interpretación se explica que, cuando una entidad recibe una contraprestación anticipada en moneda extranjera, generalmente se reconoce un pasivo no monetario antes del reconocimiento del ingreso relacionado. Luego, al reconocerse el ingreso relacionado con-



forme a las normas aplicables, da lugar a la baja en cuentas del pasivo no monetario que surge de la contraprestación anticipada. Se concluye que la fecha de la transacción a efectos de determinar la tasa de cambio (tipo de cambio) a usar en el reconocimiento del ingreso relacionado es la fecha en que una entidad reconoce el pasivo no monetario que surge del cobro de la contraprestación anticipada. Si existen múltiples cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cobro de la contraprestación anticipada. Estamos de acuerdo con el criterio descripto.

E. Fowler Newton (2010, pág.703) también se había referido a este tema, en el mismo sentido que la Interpretación comentada, expresando que:

“Cuando un ingreso implica la desaparición de una obligación, lo más razonable parece ser que el primero se mida por el importe que corresponde asignar al pasivo inmediatamente antes del reconocimiento del ingreso, ya que éste es el producido de la operación. Por lo mismo, no creemos que deba:

- a) reconocerse el ingreso por el importe que se obtendría en una transacción concertada en el momento y cobrada al contado;
- b) registrarse un resultado de tenencia por la diferencia entre el importe recién indicado y el que el pasivo debía tener a la fecha de la operación”

En la medición periódica de la deuda en concepto de anticipos de clientes debemos tener cuenta lo establecido para las obligaciones de prestar servicios, en la sección 5.17 Pasivos en especie de la RT FACPCE N° 17 (5). Allí se indica que para las obligaciones de prestar servicios se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y el costo de producción a la fecha de la medición. Cabe destacar que de acuerdo a nuestro criterio las sumas recibidas de tratarse de anticipos recibidos en moneda extranjera, estarán convertidas a pesos considerando el tipo de cambio de la fecha del cobro anticipado. Debemos destacar nuevamente que no son deudas en moneda, son deudas en especie. La RT FACPCE N° 41 (6) para entes pequeños y medianos contiene una disposición similar.

En relación a la exposición contable de los anticipos de clientes, de acuerdo con las normas contables profesionales argentinas los mismos deberían incluirse en un rubro específico “Anticipo de clientes”. Sin embargo, hay empresas que lo incluyen dentro del rubro “Deudas comerciales”.

Presentamos seguidamente la información brindada por el hotel Llao Llao (10) en su último balance contable, donde se presentan los anticipos de clientes en un rubro específico:

	30.06.18 \$	30.06.17 \$
<b><u>PASIVO</u></b>		
<b><u>PASIVO CORRIENTE</u></b>		
Cuentas por pagar (Nota 2.e y Anexos III y V)	6.907.021	12.908.481
Préstamos financieros y bancarios (Notas 2.f y Anexo V)	7.309.748	21.021.009
Anticipos de clientes (Nota 2.g y Anexos III y V)	7.122.215	29.178.634
Deudas sociales (Nota 2.h y Anexo V)	724.230	19.738.392
Deudas fiscales (Nota 2.i y Anexo V)	1.264.364	10.997.521
Otros pasivos (Nota 2.j y 8 y Anexos II, III y V)	12.428.917	12.426.499
<b><u>Total del Pasivo Corriente</u></b>	<b>35.756.495</b>	<b>106.270.536</b>
<b><u>PASIVO NO CORRIENTE</u></b>		
Anticipos de clientes (Nota 2.g y Anexos III y V)	-	339.003
Deudas sociales (Nota 2.h y Anexo V)	2.924.670	3.161.659
Deudas fiscales (Nota 2.i y Anexo V)	5.644.884	5.907.747
Otros pasivos (Nota 2.j y 8 y Anexo V)	21.156.347	28.413.946
<b><u>Total del Pasivo No Corriente</u></b>	<b>29.725.901</b>	<b>37.822.355</b>
<b><u>Total del Pasivo</u></b>	<b>65.482.396</b>	<b>144.092.891</b>

Por su parte la compañía hotelera hotel Nuevas Fronteras S.A. (11) presenta los anticipos dentro del Rubro "Deudas comerciales y otras deudas":

<b>PASIVO</b>			
<b>Pasivo no corriente</b>			
Pasivo por impuesto diferido .....	13	2.815.013	8.313.966
<u>Total del Pasivo no corriente .....</u>		<u>2.815.013</u>	<u>8.313.966</u>
<b>Pasivo corriente</b>			
Deudas comerciales y otras deudas .....	9	76.746.933	63.872.954
Remuneraciones y cargas sociales .....	10	13.190.746	11.531.765
Préstamos .....	12	43.068.529	28.302.396
Provisiones .....	11	390.426	125.426
<u>Total del Pasivo corriente .....</u>		<u>133.396.634</u>	<u>103.832.541</u>
<u>TOTAL DEL PASIVO .....</u>		<u>136.211.647</u>	<u>112.146.507</u>
<u>TOTAL DEL PASIVO Y EL PATRIMONIO NETO .....</u>		<u>181.305.108</u>	<u>159.863.480</u>

Las notas que se acompañan forman parte integrante de los estados financieros intermedios condensados.

## 9. Deudas comerciales y otras deudas

La composición de las deudas comerciales y otras deudas de la Sociedad al 31 de diciembre y 30 de junio de 2017 es la siguiente:

	31 de diciembre de 2017	30 de junio de 2017
<b>Corriente</b>		
Deudas comerciales .....	5.323.593	7.217.339
Adelantos recibidos por servicios .....	8.950.995	9.512.053
Provisión para gastos .....	16.175.347	8.837.083
<u>Total deudas comerciales corrientes .....</u>	<u>30.449.935</u>	<u>25.566.475</u>
Impuesto sobre los ingresos brutos a pagar .....	1.004.987	574.573
Otros impuestos a pagar .....	429.693	424.047
<u>Total otras deudas corrientes .....</u>	<u>1.434.680</u>	<u>998.620</u>
Partes relacionadas (Nota 20) .....	44.862.318	37.307.859
<u>Total deudas comerciales y otras deudas corrientes .....</u>	<u>76.746.933</u>	<u>63.872.954</u>
<u>Total deudas comerciales y otras deudas .....</u>	<u>76.746.933</u>	<u>63.872.954</u>

Los valores razonables de las deudas comerciales y otras deudas corrientes se aproximan a sus respectivos valores en libros debido a su naturaleza de corto plazo.

Nosotros preferimos su mantenimiento en un rubro específico separado de las deudas comerciales, reservando este último a la exposición de todas aquellas deudas vinculadas con la provisión de bienes y servicios al ente emisor.

### 4.3.3 La aplicación del método del impuesto diferido a la contabilización del impuesto sobre ingresos brutos

En la Provincia de Buenos Aires el Código Fiscal Ley 10.397, dispone en su artículo 201 que los ingresos deben imputarse al periodo fiscal de su devengamiento, entendiéndose que, en el caso de prestaciones de servicios, se produce cuando se facture o termine, total o parcialmente, la ejecución o la prestación pactada, lo que fuera anterior.

De tal forma, por los anticipos facturados en un mes y no aplicados al cierre de dicho mes, el hotel debe determinar impuesto sobre los ingresos brutos por ingresos no devengados. En este punto, nos preguntamos si cabría aplicar el método del impuesto diferido, reconociendo un activo por impuesto diferido como consecuencia del tributo que se genera sobre ingresos no devengados contablemente por aplicación de las referidas normas impositivas. Es decir, si al cierre de un mes existen anticipos facturados en el mismo no aplicados, la obligación tributaria por dichos anticipos se reconocería con contrapartida a una cuenta que represente el activo por impuesto diferido. Luego, con el devengamiento del ingreso correspondiente, el activo por impuesto diferido se cancelaría contra el devengamiento del gasto por impuesto sobre los ingresos brutos. Entendemos esta es la posición correcta para lograr una adecuada apropiación de gastos, al contabilizarse con cargo a resultados el impuesto que corresponde sobre los ingresos devengados en el periodo de acuerdo con normas contables profesionales. Si bien tanto la Resolución RT FACPCE N° 17 (5), como la NIC N° 12 (7) y la NIIF para PYMES (8), refieren al tratamiento contable del impuesto a las ganancias, no vemos impedimento alguno en que el método sea aplicado para el reconocimiento del cargo por el impuesto sobre los ingresos brutos. Insistimos en que este criterio responde a una adecuada imputación del gasto impositivo de conformidad con lo que establecen las RT FACPCE N° 16 y (1) RT FACPCE N° 17 (5).

La RT FACPCE N° 17 (5) de la FACPCE específicamente establece que: *“Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.”*

Del mismo modo que con el impuesto a las ganancias, el cargo por el impuesto sobre los ingresos brutos, debería imputarse como resultado del periodo en el cual se hayan generado los ingresos alcanzados por el impuesto en cuestión, teniendo en cuenta que los costos o gastos que se encuentren vinculados con un ingreso deberán atribuirse al periodo al cual se impute dicho ingreso, de conformidad con las premisas de los acápites 4.7 de la RT FACPCE N° 17 y 2.3 de la RT FACPCE N° 41 en lo que respecta a entes pequeños y medianos.

## 5. Principales indicadores vinculados con los ingresos

A continuación describimos los indicadores más utilizados vinculados con los ingresos. En otro artículo de nuestro grupo analizamos con profundidad los distintos indicadores de desempeño económico.

Como veremos a continuación, se trata de ratios que miden el desempeño de la gestión hotelera, por lo que adquiere suma importancia el criterio que se adopte a la hora de reconocer los ingresos de un período.

### **Porcentaje o Coeficiente de ocupación. (Occupancy Rate).**

Es la relación porcentual entre el número de habitaciones ocupadas y el número de habitaciones disponibles para la venta. Indica el ratio de utilización del hotel, refleja el resultado de los esfuerzos del hotel en vender sus habitaciones.

El número de habitaciones disponibles se calcula multiplicando el número de habitaciones totales del hotel que se encuentran disponibles para la venta (es decir que son susceptibles de ser vendidas) por el número de días del período de análisis. Representa la máxima capacidad del hotel en términos de habitaciones durante el período de cálculo (mes, trimestre, año, etc.). Se entiende por habitaciones ocupadas a aquellas que efectivamente están ocupadas por huéspedes, independientemente si fueron pagas o corresponden a cortesía (el impacto económico de las concesiones gratuitas se calcula a través del ingreso medio de habitaciones que analizaremos más adelante, pero no por el coeficiente de ocupación).

$$\text{Porcentaje de Ocupación Total} = \frac{\text{Número de habitaciones Ocupadas}}{\text{Número de habitaciones Disponibles}}$$



### **Tarifa Media por Habitación. ARR (Average Room Rate).**

Es la tarifa media de alojamiento por habitación ocupada, surge del cociente entre los ingresos provenientes de alojamiento y el número de habitaciones ocupadas. Es decir, es el precio medio de venta de una habitación en un determinado hotel en un determinado período de tiempo analizado. Cabe aclarar que en hotelería no existe una tarifa única ya que en muchos casos difieren de acuerdo a la modalidad de la venta, por ejemplo, ventas en mostrador, en el sitio web, en paquete, por agencia, por otro intermediario, como así también en función a la antelación con la que se efectúa la reserva. Este indicador permite entonces, conocer el precio promedio independientemente de las distintas modalidades en que se efectuaron las ventas. Es habitualmente mencionado, considerándose como sinónimo de **Tarifa Media Diaria. (ADR. Average Daily Rate).**

Cabe destacar que se refiere únicamente a la tarifa por alojamiento, y no a otros consumos que un huésped puede realizar en un hotel y que implicarían otra fuente de ingresos. En el caso de hoteles que operan bajo la modalidad "all inclusive" o pensión completa, se torna complejo el correcto reparto de la tarifa, es decir la fijación de la parte que corresponde al alojamiento y la de otros conceptos, impactando en la determinación de este indicador.

$$\begin{array}{lcl} \text{ARR (Average Room Rate)} & = & \frac{\text{Ingresos por Alojamiento}}{\text{Número de habitaciones Ocupadas}} \\ \text{Tarifa media por habitación} & & \end{array}$$

### **Ingreso por Habitación Disponible. RevPAR (Revenue per available room).**

Este ratio es el resultante del total de ingresos provenientes de alojamiento, sobre las habitaciones disponibles. O bien, como desarrollaremos posteriormente, se puede obtener multiplicando la tarifa promedio por el porcentaje de ocupación.

Es uno de los ratios más utilizados y más significativo en Hotelería, y se lo suele considerar como el índice más simple que refleja la gestión hotelera. Se trata de un indicador de ingresos, que contempla solo las ventas de alojamiento, sin incluir los ingresos que provienen de otros servicios suplementarios que se brindan en hotelería, como son los ingresos procedentes de alquiler de salones para reuniones, conferencias, seminarios, cursos, congresos, etc, o los procedentes de servicios de peluquería, lavandería, salón de belleza, saunas, gimnasio, regalos, etc.

En aquellos hoteles que operan bajo un sistema de all inclusive o pensión completa, se debe estar atentos a la hora de efectuar el reparto de la tarifa, es decir la fijación de la parte que corresponde al alojamiento y los otros conceptos, a los fines de poder efectuar el cálculo del RevPAR correctamente, de forma tal que pueda ser comparativo.

$$\begin{array}{lcl} \text{RevPAR (Revenue per available room)} & = & \frac{\text{Ingresos por Alojamiento}}{\text{Número de habitaciones Disponibles}} \end{array}$$

Mencionamos también que el RevPAR podía calcularse a partir de multiplicar la tarifa media por habitación (ARR) por el porcentaje de ocupación.

## **6. Conclusión.**

En este trabajo hemos destacado el papel de la actividad hotelera como un eslabón fundamental en la cadena de valor de la industria turística, siendo el turismo uno de los sectores económicos con mayor crecimiento a nivel mundial, convirtiéndose en uno de los principales actores del comercio internacional.

Hemos descripto las principales modalidades para la gestión de un emprendimiento hotelero, destacando: los hoteles en propiedad, en gerenciamiento, en régimen de alquiler en franquicia, afiliación a una cadena hotelera, entre otras.

Tanto las diferentes modalidades, como el hecho que la actividad hotelera presenta características generales y económico-financieras particulares que la diferencian de otras actividades comerciales e industriales, se requie-

ren enfoques específicos vinculados con la información contable, las finanzas y el control de gestión. En ese orden, en este trabajo abordamos el análisis del reconocimiento de los ingresos de la actividad hotelera. Consideramos que es una de las cuestiones que adquieran mayor relevancia en relación con la información contable y las necesidades de sus usuarios, habida cuenta que normalmente la facturación de los ingresos no coincide con el devengamiento de los mismos. Los ingresos por servicios de la actividad hotelera deben reconocerse en los períodos en que se prestan. En el desarrollo de este trabajo hemos analizado la incidencia de aspectos específicos de la actividad en el reconocimiento y medición de los ingresos de la misma y que explican la diferencia entre los ingresos facturados y los devengados, tales como el cobro y facturación de anticipos de clientes y el devengamiento de ingresos por huéspedes in house al cierre del período contable. Un caso particular se presenta al recibir anticipos en moneda extranjera, tal como sucede en algunos destinos turísticos de nuestro país. Sobre esta cuestión hemos presentado nuestra postura que va en consonancia con lo planteado por la Interpretación - CINIIF 22, y que es coincidente con la planteado por E. Fowler Newton, en torno a que los ingresos deben medirse al tipo de cambio del momento del cobro del anticipo, y no de la prestación del servicio.

En la búsqueda de la adecuada correlación entre ingresos y gastos, consideramos que deben aplicarse los fundamentos del método del impuesto diferido a la contabilización del impuesto sobre los ingresos de la actividad, teniendo en cuenta que pueden existir diferencias significativas entre los ingresos devengados en un mes y la facturación del mismo. Si al cierre de un mes existieran anticipos facturados en el mismo no aplicados, debería reconocerse un activo por impuesto diferido como consecuencia del tributo que se genera sobre dichos anticipos que representan ingresos no devengados contablemente. Es decir, la obligación tributaria se reconocería con contrapartida a una cuenta que represente el activo por impuesto diferido. Luego, con el devengamiento del ingreso correspondiente, el activo por impuesto diferido se cancelaría contra el devengamiento del gasto por impuesto sobre los ingresos brutos.

Finalmente, hemos mostrado algunos de los principales indicadores económicos vinculados con los ingresos en la actividad hotelera, utilizados como medida del desempeño de la gestión.

## **7. Bibliografía.**

1. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resolución Técnica N° 16
2. Fowler Newton, Enrique, Contabilidad Superior, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2010.
3. Internacional Accounting Standard Board (IASB) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 15
4. Internacional Accounting Standard Board (IASB) Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) 22 Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas
5. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resolución Técnica N° 17
6. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): Resolución Técnica N° 41
7. Internacional Accounting Standards Board (IASB,) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 12
8. Internacional Accounting Standard Board (IASB) Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PyMES.
9. Meliá Hotels International S.A. "Informe de Gestión y cuentas anuales consolidadas 2018"
10. Llao Llao Resorts S.A. "Memoria y Estados Contables Correspondientes al ejercicio económico finalizado el 30 de junio de 2018 (Presentados en forma comparativa)".
11. Nuevas Fronteras S.A. "Estados financieros intermedios condensados por el período de seis meses finalizados el 31 de diciembre de 2017 presentados en forma comparativa".